

УДК 657.1

DOI: 10.37332/2309-1533.2020.1-2.25

JEL Classification: G 34, M 41

Царук В.Ю.,
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу,
Тернопільський національний економічний університет

ШЛЯХИ МІНІМІЗАЦІЇ ЗАСТОСУВАННЯ КРЕАТИВНИХ ОБЛІКОВИХ ПРАКТИК В КОРПОРАТИВНИХ СТРУКТУРАХ

Tsaruk V.Yu.,
cand.sc.(econ.), associate professor at the department
of accounting, economic and legal support
of agroindustrial business,
Ternopil National Economic University

WAYS TO MINIMIZE THE USE OF CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES IN CORPORATE STRUCTURES

Постановка проблеми. В останні роки проблема застосування креативних облікових практик набула значного загострення, оскільки корпоративна звітність почала все далі відрізнятися від реального стану справ, наслідком чого є поступове наростання недовіри до бухгалтерської інформації як основного джерела прийняття рішень в результаті перманентної появи корпоративних скандалів, пов'язаних зі здійсненням облікових маніпуляцій та шахрайств. Оскільки облікова система займає центральне місце в англосаксонській моделі корпоративного управління, проблема облікових маніпуляцій та шахрайств стала предметом постійних дискусій серед представників громадської думки. Незважаючи на те, що більшість корпоративних скандалів відбувалися в США, криза довіри до облікової системи, що базується на застосуванні міжнародних моделей регулювання обліку (IAS/IFRS, GAAP US), вийшла далеко за межі однієї країни, оскільки англосаксонська модель корпоративного управління або її окремі елементи на сьогодні є поширеними в багатьох країнах світу, зокрема, і в Україні. Це зумовлює необхідність пошуку шляхів мінімізації управлінського опортунізму в корпоративних структурах на основі застосування креативних облікових практик, що в цілому сприятиме поверненню довіри до бухгалтерського обліку як до надійного та достовірного джерела генерування економічної інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність креативного обліку та управління прибутками, пошуку напрямів мінімізації їх застосування в системі обліку присвячені праці О. О. Августова, Л. В. Арендар, А. Б. Владу, С. Ф. Голова, О. І. Гриценко, К. Ламберта, С. Ф. Легенчука, Т. А. Лі, Д. Матіса, З. Ю. Мельник, З. В. Мокринської, М. С. Пушкара, О. А. Подольчук, О. А. Скорби, С. Спонема, І. А. Панченко, І. А. Юхименко-Назарук та ін. Однак, залишаються невирішеними питання мінімізації застосування креативних облікових практик в корпоративних структурах.

Постановка завдання. Мета статті – виділення та обґрунтування шляхів мінімізації застосування креативних облікових практик в корпоративних структурах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проведений аналіз підходів вітчизняних дослідників до вирішення вищенаведеної проблеми дозволив встановити, що в більшості випадків вченими пропонуються загальні шляхи для усунення можливостей використання креативних облікових практик без належного аналізу їх видів, окремих складових та інструментів їх вирішення. Такі шляхи можуть використовуватись не лише для подолання безпосередньо цієї проблеми, а й в цілому стосуються удосконалення облікової системи всіх підприємств, що не дозволяє забезпечити найбільш ефективну мінімізацію можливості погіршення облікової прозорості в корпоративних структурах. Так, проф. С. Ф. Голова [4, с. 367], З. В. Мокринська, Л. В. Арендар [10, с. 152] вважають, що дієвим засобом захисту від маніпулювання обліковими даними є удосконалення вітчизняного облікового та аудиторського законодавства, розвиток етичних аспектів облікової професії, З. Ю. Мельник [9, с. 216] – запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку, вдосконалення єдиних стандартів фінансової звітності та посилення контролю за їх дотриманням, О. О. Августова та ін. [1, с. 507-508] – аналіз змін в обліковій політиці та її порівняння з конкурентами, С. Ф. Легенчук [8, с. 99] – розробка методик контролю застосування принципів обліку та контролю за змінами в обліковій політиці підприємства, більш ефективне застосування принципу консерватизму, І. А. Юхименко-Назарук [14, с. 161] – розвиток НСБО (нормативне регулювання) та розвиток облікової системи підприємства (удосконалення методики креативного обліку, розвиток аудиту, комплексне реформування системи обліку та аудиту на підприємствах). Окрім цього, вітчизняними вченими майже не розглядаються

можливості використання системи корпоративного управління як одного із дієвих інструментів, який дозволяє мінімізувати виникнення даної проблеми, а також не розкриваються особливості використання його інструментів для покращання організаційно-комунікаційної взаємодії представників облікової служби корпоративної структури та суб'єктів різних рівнів її управління.

В табл. 1 наведено матричну класифікацію шляхів мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління.

Таблиця 1

Шляхи мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління

Інструменти мінімізації	В межах системи облікових стандартів		Поза межами системи облікових стандартів	
	Правила	Альтернативи	Відсутнє регулювання	Невключення до складу облікової системи
Інструменти системи корпоративного управління	Проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, формування незалежного аудиторського комітету	Удосконалення структури ради директорів, діяльності аудиторського комітету, структури власності корпоративної структури	Проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, формування незалежного аудиторського комітету	
	Впровадження корпоративної етики як засобу формування довірчих відносин			
Облікові інструменти	Використання принципів обліку, закладених в систему облікових стандартів	Використання якісних характеристик облікової інформації при здійсненні вибору з альтернатив	Здійснення облікового відображення за методом аналогії	Забезпечення повного опису корисної інформації
	Формування високоетичної культури працівників бухгалтерської служби			

Джерело: побудовано автором

В табл. 1 запропоновано матричну класифікацію шляхів мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління, яка дозволяє систематизувати всі можливі шляхи мінімізації виходячи з їх співвідношення з конкретними елементами облікової системи та виходячи з видів інструментів, які використовуються для їх реалізації. В основу даної класифікації покладено дві можливі сфери здійснення таких практик, які виділяються в контексті чинної облікової системи: 1) В межах системи облікових стандартів; 2) Поза межами системи облікових стандартів. Іншим критерієм для розробки класифікації виступили види інструментів, які можуть використовуватись для вирішення проблеми застосування креативних облікових практик та наслідків їх застосування: 1) Інструменти системи корпоративного управління; 2) Облікові інструменти. При цьому слід враховувати, що об'єктом застосування кожного із виділених інструментів є система бухгалтерського обліку корпоративної структури, однак, якщо перша група інструментів переважно стосується організаційних аспектів її функціонування, то друга більше пов'язана з теоретико-методологічними засадами.

Згідно першого критерію креативні облікові практики можуть здійснюватись в межах системи облікових стандартів (національних або міжнародних), у складі яких можна виділити два основні види – які пов'язані з порушенням визначених стандартами правил та які стосуються здійснення зловживань в процесі вибору з наявних в облікових стандартах альтернатив. Облікові правила – це чітко встановлені рекомендації до виконання суб'єктами ведення обліку, визначені в облікових стандартах, які не передбачають необхідності їх професійної інтерпретації, а є конкретно вказівкою до дій. Облікові альтернативи – це елементи системи облікових стандартів, серед яких суб'єкти організації та ведення бухгалтерського обліку мають здійснити вибір, виходячи з особливостей діяльності корпоративної структури та застосовуючи механізм професійного судження.

Для забезпечення дотримання облікових правил суб'єктами ведення обліку в корпоративних структурах найчастіше використовуються різні форми контролю, зокрема, внутрішній та зовнішній аудит корпоративної звітності, що здійснюється під наглядом та за сприяння Аудиторського комітету корпоративної структури, за його наявності. Даний комітет має забезпечити постійну комунікацію між зовнішніми аудиторами та Радою директорів корпоративної структури, її зовнішніми стейкхолдерами, а також здійснювати аналіз ефективності виконання зовнішнього та внутрішнього аудиту корпоративної звітності. Важливу роль з позиції ефективності функціонування комітету та виконання наглядової ролі займає рівень його незалежності, що характеризується відсутністю зв'язків його членів з учасниками корпоративної структури. Це створює передумови для його більш активного функціонування та позбавлення можливості щодо залучення членів аудиторського комітету в приховуванні фальсифікацій, здійснених за вказівкою агентів корпоративної структури.

Для забезпечення мінімізації використання креативних облікових практик в корпоративних структурах під час здійснення вибору серед облікових альтернатив виділяється ціла група інструментів системи корпоративного управління, які можуть застосовуватись як одночасно, так і взаємовиключно, в залежності від особливостей корпоративної структури та від використовуваної моделі корпоративного управління. Існування значної кількості інструментів корпоративного управління суто для облікових альтернатив пов'язано з тим, що саме вони вважаються найбільш «вузьким» місцем чинної системи бухгалтерського обліку, яка потребує приділення особливої уваги.

Проведений аналіз існуючих підходів зарубіжних дослідників дозволив визначити три основні групи шляхів мінімізації використання креативних облікових практик в корпоративних структурах (табл. 2).

Таблиця 2

**Основні групи шляхів мінімізації використання
креативних облікових практик в корпоративних структурах**

Групи	Шляхи	Характеристика шляхів
Що пов'язані зі структурою ради директорів	Забезпечення необхідної кількості членів та ролі керівництва у складі ради директорів	Наявність оптимальної кількості членів ради директорів
		Мінімізація контролю виконавчих директорів над радою директорів шляхом забезпечення незалежності останніх та збільшення їх корпоративного досвіду
	Розмежування повноважень агентів та принципалів	Розподіл обов'язків голови правління та виконавчого директора
		Заборона засновникам виконувати обов'язки виконавчого директора
		Обмеження на володіння директорами акціями корпоративної структури
Що пов'язані з діяльністю аудиторського комітету	Удосконалення діяльності аудиторського комітету	Забезпечення незалежності та дієвості аудиторського комітету, підвищення компетентності його членів
Що пов'язані зі структурою власності	Формування оптимальної структури постачальників капіталу	Забезпечення необхідної кількості зовнішніх акціонерів, які мають право блокуючого голосу
		Збільшення кількості інституційних інвесторів та інвестиційних банків

Джерело: побудовано автором

Виділені основні групи шляхів мінімізації використання креативних облікових практик в корпоративних структурах та їх характеристика (табл. 2) відображають те, яким чином удосконалення організаційних аспектів їх функціонування дозволяє усунути можливості всіх суб'єктів, причетних до організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо викривлення облікових даних для задоволення власних інтересів, які не забезпечують правдивого та справедливого уявлення про господарську діяльність корпоративної структури. Для впровадження таких організаційних інновацій в діяльність корпоративної структури мають бути прийняті відповідні рішення на найвищому рівні її керівництва, а також переглянута загальна корпоративна політика щодо залучення капіталу із зовнішніх джерел. З метою мінімізації використання креативних облікових практик в діяльності корпоративних структур на міжнародному та національному рівнях пропонуємо включати виділені вище шляхи до нормативних документів та рекомендацій, які визначають принципи та практику гарного корпоративного управління.

В діяльності корпоративної структури також виникають події, коли окремі факти їх господарського життя опиняються поза межами системи облікового регулювання. В першому випадку, вони не потрапляють до облікової системи через невключення їх до складу об'єктів облікового спостереження суб'єктами організації обліку, а в другому випадку, який не виключає перший, стосовно них відсутні рекомендації щодо порядку їх облікового відображення, що створює відповідний простір для маніпулювання у суб'єктів ведення обліку. Наприклад, ще до вересня 2019 року було відсутнє нормативне закріплення в МСФЗ порядку облікового відображення криптовалюти. Внаслідок цього у підприємств, які її використовували, була можливість, враховуючи її високу вартість, використовувати відсутність рекомендованого порядку її бухгалтерського обліку для формування бухгалтерської звітності в недовідному для себе вигляді. І лише у вересні 2019 року Комітет з розробки МСФЗ [15] встановив, що криптовалюта за своєю сутністю є нематеріальним активом, і порядок її обліку регулюється МСФЗ 38. Відповідно, це є необоротний актив, витрати на придбання якого мають списуватись протягом всього строку його корисного використання і залежно від обраного методу нарахування амортизації розподілятись між всіма періодами його використання на підприємстві. Таким чином, розробники МСФЗ усунули можливість вибору у власників криптовалюти методу списання витрат на придбання даного активу та встановили рамки, яким чином має проводитись первісна оцінка та переоцінка даного виду активів в бухгалтерському обліку.

З метою усунення двох вищенаведених випадків викривлення облікових даних на рівні організаційних аспектів функціонування корпоративної структури доцільним є використання внутрішнього та зовнішнього аудиту, порядок здійснення якого має перебувати під наглядом та постійним моніторингом незалежного аудиторського комітету, члени якого не перебувають під тиском агентів та принципалів корпоративної структури, зацікавлених в досягненні власних інтересів.

Ще одним із засобів мінімізації або повного усунення креативних облікових практик в системі корпоративного управління, що можуть бути реалізовані як в межах системи облікових стандартів, так і поза її межами, є дотримання в процесі прийняття рішень етичних правил та принципів, які мають поступово призвести до формування довірчих відносин між агентами та принципалами корпоративної структури в частині управління власністю, здійснення контролю та забезпечення підзвітності одних перед іншими. В цілому корпоративне управління повністю пронизано відносинами, які включають етичну компоненту, оскільки функціонування даної системи пов'язано з наступними питаннями: хто відповідає і перед ким, за що відповідає і за яких умов. Особливо важливою є роль етичних засад щодо тих аспектів діяльності агентів, які не врегульовані законодавчо, однак процес прийняття рішень в таких випадках має відбуватись із врахуванням встановлених в корпоративній структурі цінностей. Дотримання етичної поведінки агентами передбачає орієнтацію на організаційні цінності, визначені корпоративною структурою, зокрема, забезпечення інтересів всіх її стейкхолдерів, а не лише інтересів агентів, що унеможливорює застосування креативних облікових практик для досягнення таких цілей.

До другої групи інструментів, які можуть використовуватись для мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління відносяться облікові інструменти, тобто набір організаційних засобів системи обліку, удосконалення порядку застосування яких дозволить усунути можливість агентів викривляти облікову інформацію. Такі засоби системи обліку можуть бути впроваджені на двох рівнях: 1) На рівні національної системи бухгалтерського обліку, коли суб'єктом їх реалізації виступають структури, які відповідають за побудову облікової системи в окремій країні; 2) На рівні окремої корпоративної структури, коли суб'єктом їх реалізації виступають особи, відповідальні за організацію бухгалтерського обліку в ній.

З метою усунення мінімізації бухгалтерських маніпулювань на рівні встановлених правил облікові інструменти можуть бути впроваджені лише на рівні НСБО. Зокрема, до таких інструментів відносяться принципи бухгалтерського обліку, які обґрунтовують причини встановлення окремих правил, що реалізуються в системі облікових стандартів і спрямовані на усунення можливості здійснення викривлень або маніпулювань. Наприклад, у зв'язку з тим, що окремі авіаційні компанії здійснювали маніпуляції на основі використання облікових правил щодо відображення взятих в операційну оренду активів, виникла потреба у їх мінімізації за рахунок трансформації правил МСФЗ. Такі компанії здійснювали свою основну діяльність, при цьому майже не маючи у своїй власності активів, які б могли виступити джерелом для погашення зобов'язань у випадку настання непередбачених подій, оскільки активи, взяті в операційну оренду до 1 січня 2019 року, відображались поза балансом підприємств. З метою усунення можливості здійснення подібних маніпуляцій з боку різних видів підприємств, виходячи з принципу превалювання сутності над формою, згідно МСФЗ 16 «Оренда» [17], була введена єдина модель відображення оренди, яка передбачає визнання у орендатора за договором оренди активів, хоча вони ще не належать даному підприємству на правах власності. Даний приклад зміни облікового стандарту відображає те, яким чином принципи бухгалтерського обліку використовуються для удосконалення облікових правил, що використовувались суб'єктами організації обліку для введення в оману стейкхолдерів підприємства. Зокрема, користувачі послуг таких авіакомпаній, що переважно володіли орендованими літаками, і які відображались поза балансом, не знали про те, що у випадку настання непередбачених подій, такі авіакомпанії не можуть виплатити їм належну компенсацію. Однак з прийняттям МСФЗ 16 «Оренда» і впровадженням його в практику з 1 січня 2019 року дана проблема була вирішена.

Іншими найбільш поширеними прикладами реалізації принципів обліку, що покладені в основу правил національних П(С)БО, є застосування: 1) Принципу обачності – що передбачає запобігання завищенню вартості активів і доходів та заниженню вартості зобов'язань і витрат, що особливо чітко прослідковується в існуванні обмежень щодо можливості капіталізації вартості активів (п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [11]), оцінки доходів (п. 19.1 П(С)БО 14 «Оренда» [12]) тощо; 2) Принципу безперервності, виходячи з якого внутрішньостворені та одержані зі сторони активи підприємства оцінюються за первісною вартістю (п. 7–14 П(С)БО 7 «Основні засоби» [13], п. 10–14 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [11], п. 12-13 П(С)БО 9 «Запаси» [6] тощо), оскільки очікується, що діяльність підприємства триватиме далі, а тому немає необхідності оцінювати їх за реальною ринковою вартістю.

В процесі здійснення вибору з існуючих в облікових стандартах альтернативних варіантів бухгалтерського відображення та облікової оцінки досить часто агенти здійснюють вплив на діяльність облікової служби корпоративної структури або безпосередньо її працівники з метою досягнення інтересів або цілей окремих осіб (агентів, окремих принципалів або стейкхолдерів), які не співпадають з інтересами або цілями всіх стейкхолдерів корпоративної структури. Оскільки на сьогодні розробниками міжнародних (МСФЗ, GAAP US, GAAP UK) та національної моделей облікового

регулювання не встановлено чіткого порядку здійснення такого вибору, то сучасні дослідники зазначають, що саме на етапі здійснення вибору з представлених в стандартах альтернатив відбуваються найбільш часті маніпуляції, які характеризують природу креативних облікових практик.

Для того, щоб мінімізувати можливість маніпулювання бухгалтерськими даними на даному етапі облікового процесу необхідно удосконалити процес вибору з наявних в стандартах альтернатив, надавши суб'єкту його здійснення певні орієнтири, яких треба дотримуватись, та рекомендації, якими слід керуватись. На сьогодні в Концептуальній основі фінансової звітності [7] та в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] представлено набір принципів обліку та якісних характеристик корисної фінансової інформації, які можна розглядати в якості такого орієнтиру, який дозволить здійснити вибір з наявних альтернатив таким чином, щоб максимально наблизити відображувані в корпоративній звітності результати діяльності до реального стану справ.

Основною проблемою, яка на сьогодні існує в даному контексті для вітчизняних підприємств є те, що система національних П(С)БО, побудована на базі МСФЗ, в основі яких покладено концептуальну основу фінансової звітності. Однак, на відміну від останньої, де в результаті конвергенції МСФЗ з GAAP US була розроблена чітка та логічна ієрархія якісних характеристик облікової інформації та використовуються лише окремі принципи бухгалтерського обліку (принцип нарахування (М 17–19), принцип безперервності (п. 4.22)), в НП(С)БО 1 наявні як якісні характеристики фінансової звітності, так і принципи її складання (Розділ III). При цьому, окремі принципи бухгалтерського обліку, наявні в НП(С)БО 1, вступають в суперечність як з окремими положеннями Концептуальної основи фінансової звітності, так і з окремими якісними характеристиками фінансової інформації, або дублюють їх. Наприклад, наведений в п. 6 [5] принцип історичної (фактичної) собівартості, яким встановлюється пріоритетність застосування оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, суперечить п. 4.55 Концептуальної основи [7], яким встановлено, що у фінансових звітах можуть бути застосовані кілька різних основ оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях (історична собівартість, поточна собівартість, вартість реалізації (погашення), теперішня вартість), що нівелює пріоритетність оцінки за історичною собівартістю і підтверджується активним використанням оцінки за справедливою вартістю в НП(С)БО (7, 8, 9, 12, 13, 14, 30, 32 та ін.), якими регулюється облікове відображення окремих об'єктів.

Принцип обачності, наведений в п. 6 НП(С)БО 1 [5], що передбачає використання найменшої з існуючих варіантів оцінок для активів та доходів, та найвищої для зобов'язань та витрат, суперечить якісній характеристиці нейтральності (ЯХ14) [7], яка вимагає утримуватись від здійснення упередженого вибору, а застосування обачливого підходу якраз і є прикладом упередженості, хоча він і призначений мінімізувати можливість менеджерів та суб'єктів ведення обліку щодо прикрашання ними показників фінансової звітності. Також наведений в п. 6 НП(С)БО 1 [5] принцип повного висвітлення фактично дублює повноту, що є однією зі складових фундаментальної характеристики «правдиве подання» (ЯХ15) [7]. До того ж, наведені в НП(С)БО 1 якісні характеристики (доречність та достовірність (правдивість)) не забезпечують повного розуміння фундаментальних та посилювальних якісних характеристик, наведених в Концептуальній основі фінансової звітності.

З метою вирішення існуючих невідповідностей між положеннями розділу III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (принципами, якісними характеристиками фінансової звітності), положеннями інших П(С)БО та Концептуальною основою фінансової звітності, а також для полегшення здійснення вибору з наявних альтернатив суб'єктами організації обліку в корпоративних структурах, представлених в облікових стандартах, пропонуємо замінити інформацію, наведену в розділі III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», на інформацію, що відображає ієрархічну структуру якісних характеристик фінансової інформації, що відповідають конвергованій Концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US. З позиції мінімізації викривлень облікової інформації це дозволить створити послідовну, цілісну та взаємопов'язану структуру вимог до здійснення вибору серед наявних альтернатив та зменшити можливість суб'єктів, які намагаються забезпечити досягнення власних інтересів, до маніпулювання обліковою інформацією на власну користь.

У випадку відсутності облікового регулювання дій або подій, стосовно яких існують різноманітні варіанти їх облікового відображення, передусім слід керуватися якісною характеристикою повноти корисної фінансової інформації, визначеної в концептуальній основі (ЯХ13) [7], згідно якої треба мати повний опис інформації, необхідної для достовірного відображення об'єкта в системі бухгалтерського обліку. Це дозволить мінімізувати дії агентів щодо приховання «небажаних» з позиції досягнення власних інтересів операцій, а також дозволить одержувати всю необхідну інформацію про ті дії та події, які можуть впливати на фінансовий стан та результати діяльності корпоративної структури, й інформація про які буде корисною для прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами.

За відсутності конкретних рекомендацій щодо облікового відображення окремих господарських операцій або об'єктів обліку, як це було до вересня 2019 року з криптовалютичними операціями, з метою мінімізації викривлень облікової інформації слід використовувати метод аналогії, що передбачає необхідність здійснення наступних дій: 1) Розуміння сутності операції або об'єкта обліку; 2) Перевірка відсутності облікових стандартів, які регулюють порядок їх облікового відображення; 3) Аналіз та визначення спільних змістовних характеристик, які притаманні подібним операціям та об'єктам обліку;

4) Пошук найбільш подібних операцій та об'єктів обліку, порядок облікового відображення яких вже регулюється чинними обліковими стандартами; 5) Розробка методики облікового відображення таких операцій та об'єктів обліку на основі методики обліку найбільш подібних операцій та об'єктів обліку з врахуванням всіх специфічних особливостей перших. Подібний підхід було застосовано представниками КМСФЗ [16] при пошуку порядку облікового відображення криптовалютних операцій, коли спочатку було розглянуто їх сутність, було виявлено спільні риси різноманітних видів криптовалют та було розглянуто всі можливі об'єкти, до складу яких вони могли бути віднесені (нематеріальні активи, фінансові активи, готівка, запаси). Застосування запропонованого вище порядку облікового відображення дій або подій, щодо яких відсутнє облікове регулювання, і який базується на застосуванні методу аналогії, має бути визначено в Наказі про облікову політику корпоративної структури, що створить необхідні передумови для мінімізації опортуністичної поведінки менеджменту або працівників бухгалтерської служби щодо даного виду операції або об'єктів обліку.

Як і для інструментів корпоративного управління, так і для облікових інструментів, які можуть бути використані для мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління, важливе значення має етична поведінка суб'єктів прийняття рішень, зокрема, що стосуються системи бухгалтерського обліку. Це стосується як загальнонаціонального рівня облікової системи, коли внесення змін в чинну систему облікових стандартів може бути результатом лобювання окремих корпоративних структур або груп структур, які відносяться до окремої галузі діяльності, так і пов'язано з рівнем підприємства, коли суб'єкти організації обліку приймають рішення, що можуть впливати на кінцеві показники, що відображаються в корпоративній звітності. Ряд вітчизняних дослідників (Т. В. Боцян, Г. М. Шахрайчук [2, с. 13-14], С. Ф. Голов [3, с. 31], З. В. Мокринська, Л. В. Арендар [10, с. 152]) основним способом подолання проблеми використання креативних облікових практик вважають посилення етичної компоненти при здійсненні бухгалтерських процедур, яка, на відміну від додаткового моніторингу та контролю за їх діяльністю, має забезпечити формування добросовісної поведінки, виступаючи внутрішнім механізмом стимулювання менеджерів та бухгалтерів до відмови від здійснення ними опортуністичної поведінки. Однак І. А. Юхименко-Назарук наголошує на тому, що за існуючого рівня розвитку бухгалтерської субкультури в Україні, підняти етичну свідомість у бухгалтерів є досить складною задачею, оскільки в Україні ще остаточно не завершилося формування бухгалтерської професії та відсутній дієвий механізм регулювання етичної поведінки бухгалтерів [14, с. 173-174]. Саме тому дану проблему має подолати формування корпоративної бухгалтерської субкультури в рамках загальної організаційної культури корпоративних структур, яка в останні роки набула значного розвитку завдяки впровадженню і широкому використанню в їх діяльності концепцій сталого розвитку, екологічного менеджменту, корпоративної соціальної відповідальності тощо.

Формування високоетичної культури у працівників бухгалтерської служби, а також у інших суб'єктів, відповідальних за реалізацію облікової політики, сприятиме зменшенню ймовірності здійснення облікових маніпуляцій та шахрайств в корпоративних структурах, і в цілому підвищуватиме загальний рівень якості облікової інформації. Етична культура працівників повинна також бути узгоджена з цінностями корпоративної культури, наприклад, орієнтація на задоволення інтересів всіх стейкхолдерів, оскільки у випадку існування розривів між етичною культурою та корпоративними цінностями значно зростатимуть ризики здійснення облікових маніпуляцій та шахрайств.

Висновки з проведеного дослідження. Запропоновано наступні шляхи мінімізації креативних облікових практик в системі корпоративного управління, виходячи з видів інструментів, які використовуються для її вирішення:

- інструменти системи корпоративного управління (проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, формування незалежного аудиторського комітету; удосконалення структури ради директорів, діяльності аудиторського комітету, структури власності корпоративної структури; впровадження корпоративної етики як засобу формування довірчих відносин);

- облікові інструменти (використання принципів обліку, закладених в систему облікових стандартів; використання якісних характеристик облікової інформації при здійсненні вибору з альтернатив; здійснення облікового відображення за методом аналогії; забезпечення повного опису корисної інформації; формування високоетичної культури працівників бухгалтерської служби).

Використання вищенаведених шляхів дозволяє створити необхідні передумови для удосконалення функціонування облікової системи корпоративної структури як джерела для постачання надійної та достовірної інформації для внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів підприємства, а також в цілому, піднімаючи довіру до бухгалтерського обліку як до окремого соціально-економічного інституту.

Література

1. Августова О. О., Денисевич Є. С., Зайцева Д. Є. Креативний бухгалтерський облік як відображення сучасних реалій ведення фінансової звітності. *Молодий вчений*. 2017. № 5. С. 505-508.

2. Боцян Т. В. Шахрайчук Г. М. Етичний вимір відображення облікової інформації. *Адаптаційно-інтеграційні механізми управління інноваційними процесами в економіці* : колективна монографія / за ред. д.е.н., проф. Прохорової В. В. Харків : Видавництво Іванченка І.С., 2019. С. 7-14.
3. Голов С. Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 1. С. 31-42.
4. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2010. Випуск 7 (25). Ч. 1. С. 360-367.
5. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 15.12.2019).
6. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 15.12.2019).
7. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 15.12.2019).
8. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку. *Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнародний збірник наукових праць. 2009. Випуск 2 (14). С. 88-101.
9. Мельник З. Ю. Фальсифікація як спосіб здійснення креативного обліку. *Фінансовий простір*. 2015. № 2 (18). С. 212-216.
10. Мокринська З. В., Арендар Л. В. Проблеми креативного обліку. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. № 5 (168). С. 147-152.
11. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 15.12.2019).
12. Оренда : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення: 15.12.2019).
13. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 15.12.2019).
14. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неоінституційної теорії : монографія. Житомир : Вид. О. О. Євенок, 2017. 300 с.
15. Holdings of Cryptocurrencies. URL: <https://www.ifrs.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/> (дата звернення: 15.12.2019).
16. IFRIC Update June 2019. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/#8> (дата звернення: 15.12.2019).
17. IFRS 16 Leases. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (дата звернення: 15.12.2019).

References

1. Avhustova, O.O., Denysevych, Ye.S. and Zaitseva, D.Ye. (2017), "Creative accounting as a reflection of the modern realities of financial reporting", *Molodyi vchenyi*, no. 5, pp. 505-508.
2. Botsian, T.V., and Shakhraichuk, H.M. (2019), Etychnyi vymir vidobrazhennia oblikovoi informatsii [Ethical measurement of accounting information display]. *Adaptatsiino-intehratsiini mekhanizmy upravlinnia innovatsiinykh protsesamy v ekonomitsi*. Vydavnytstvo Ivanchenka I.S., Kharkiv, Ukraine, pp. 7-14.
3. Holov, S.F. (2011), "Creative accounting is a threat to the profession and society", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 1, pp. 31-42.
4. Holov, S.F. (2010), "Creative Accounting: Creativity or Fraud?", *Ekonomichni nauky. Seria «Oblik i finansy»*, Iss. 7 (25), Vol. 1, pp. 360-367.
5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), General Requirements for Financial Statements: National Accounting Standard (Standard) 1, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (access date December 15, 2019).
6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Regulation (standard) of accounting 3 "Stocks", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (access date December 15, 2019).
7. *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti* "Conceptual basis of financial statements", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (access date December 15, 2019).
8. Lehenchuk, S.F. (2009), "Creative accounting in the national accounting system", *Teoriia ta metodolohiia bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu : mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, Iss. 2 (14), pp. S. 88-101.
9. Melnyk, Z.Yu. (2015), "Falsification as a way of performing creative accounting", *Finansovyi prostir*, no. 2 (18), pp. 212-216.
10. Mokrynska, Z.V., and Arendar, L.V. (2015), "Problems of creative accounting. Formation of market relations in Ukraine", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 5 (168), pp. 147-152.
11. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Regulation (standard) of accounting 8 "Intangible assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (access date December 15, 2019).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Regulation (standard) of accounting 14 "Rent", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (access date December 15, 2019).
13. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (access date December 15, 2019).
14. Yukhymenko-Nazaruk, I.A. (2017), *Rozvytok teorii i metodolohii bukhhalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii* [Development of accounting theory and methodology in the context of neo-institutional theory], Vyd. O. O. Yevenok, Zhytomyr, Ukraine, 300 p.
15. "Holdings of Cryptocurrencies", available at: <https://www.ifrs.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/> (access date December 15, 2019).
16. IFRIC Update June 2019, available at: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/#8> (access date December 15, 2019).
17. IFRS 16 Leases, available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/> (access date December 15, 2019).

Стаття надійшла до редакції 17.01.2020 р.